



Bundesministerium
der Finanzen

IFA | WIN

Pillar 2 – Mindestbesteuerung als Zukunft des internationalen Steuerrechts?

Andreas Benecke

Agenda

I. Einleitung

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

I. Einleitung

- BEPS-AP 1: Steuerliche Herausforderungen aufgrund zunehmender Digitalisierung und Globalisierung = globale Wertschöpfungskette versus lokale Steuerhoheit
 - ✓ Globalisierung (Steuerwettbewerb)
 - befördert Möglichkeiten zur Steueroptimierung: Dutch Sandwich, Double Irish, Hybrids, P/I-Boxen, ...
 - ALP-basiertes TP-System: jede „Verbesserung“ bei TP-System^{z.B. BEPS-AP 8-10} erhöht Druck wertvolle immaterielle WG und Unternehmerrisiko auf Strategieträger in Niedrigsteuergebiete zu verlagern
 - ✓ Digitalisierung (Verteilung der Besteuerungsrechte)
 - befördert neue Geschäftsmodelle, die Bedeutung und Mobilität immaterieller WG sowie die Vermeidung steuerlicher Präsenz und erhöht Druck auf „Verteilungskampf“ bei Besteuerungsrechten^{in Richtung Marktstaat} sowie Steuerwettbewerb
 - ✓ Lokale Steuerhoheiten (Inhomogenität der Interessenlagen)
 - Marktstaaten = mehr Besteuerungsrechte^{i.E. „anerkennt“ GKKB-RL}, Hochsteuerländer = Angst vor Inversions etc., Entwicklungsländer = Stärkung QSt-Rechte, „Steueroasen“ = Schutz des „Geschäftsmodells“, ...
 - OECD^{ca. 40 Staaten} > OECD/G20 BEPS^{ca. 60 Staaten} > OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS^{ca. 140 Staaten}

I. Einleitung

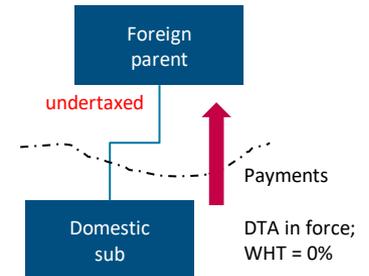
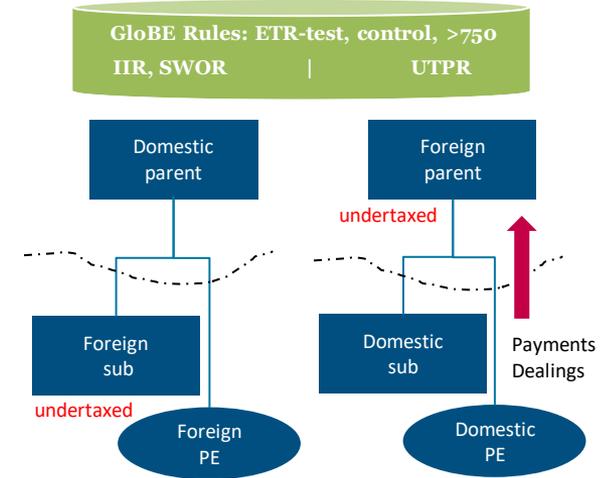
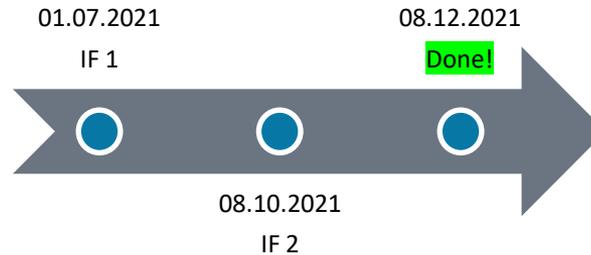
- Two-Pillar-Approach: Bündelung von Interessenlagen
 - ✓ Säule 1: insb. Marktstaaten
 - Druck mittels Digitalsteuern (teilweise ausgesetzt, „301-Untersuchung“ der USA)
 - MNE: insb. Verhinderung „Bruttobesteuerung“ und Schaffung eines „netto-basierten-Ansatzes“
 - USA: nicht nur GAFA (road block^{Dezember 2019}: optional bzw. safe harbor)
 - ✓ Säule 2: insb. Hochsteuer- und Entwicklungsstaaten
 - DEU-FRA Initiative (G7-Vancouver^{Mai 2018}, Positionspapier zur GKB-RL-Meseberg^{Juni 2018})
 - DEU: urspr. „anstelle“ Säule 1
 - Entwicklungsstaaten: Stärkung QSt-Rechte^{STTR}
 - Wohl Trendwende: aufgrund von ökonomischen Folgenabschätzungen, COVID-19 und jüngsten Plänen der USA sowie UK zu Steuererhöhungen^{März 2021}
 - ✓ Keine Säule: insb. Niedrigsteuerjurisdiktionen, die nicht hinreichender Marktstaat sind
 - Verhinderung des „Schlimmsten“

Agenda

I. Einleitung

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

Blueprint des IF on BEPS



II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

- **Musterregelungen**^{ca. 65 Seiten}; **Musterkommentar**^{ca. 200 Seiten}; **Common Approach**
 - Kapitel 1.** Anwendungsbereich
 - Kapitel 2.** Steuertatbestände
 - Kapitel 3.** Berechnung GloBE-Einkommen/GloBE-Verlust
 - Kapitel 4.** Berechnung der adjustierten erfassten Steuern
 - Kapitel 5.** Berechnung der Effektiven Steuerbelastung und der Aufstockungssteuer
 - Kapitel 6.** Umstrukturierungen und Holding-Strukturen
 - Kapitel 7.** Neutralitäts- und Ausschüttungssteuersysteme
 - Kapitel 8.** Administration
 - Kapitel 9.** Übergangsbestimmungen
 - Kapitel 10.** Definitionen
 - Kapitel Outstanding.** GILTI-Koexistenz.
- **Implementierung in EU (hauptsächlich) mittels EU-Richtlinie; Inkrafttreten: 2023²⁰²⁴**

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

- Persönlicher Anwendungsbereich
 - ✓ MNE's mit Umsatz > 750 Mio. € (Konzernabschluss) in mind. 2 der 4 vorhergehenden WJ'e
 - ✓ Anerkennung Mehrmütterkonzerne
 - ✓ Persönliche Befreiungen: u.a. Pensionsfonds (auch trust); Inv-Fonds, wenn oMG
 - ✓ Anwendung IIR auch auf nationale MNE < 750 Mio. € (oder besser § 7 ff. AStG?)
- GloBE-Bemessungsgrundlage
 - ✓ Ausgangspunkt: „HB II“ (Konzernrechnungslegungsstandard der oMG; vor Konsolidierung)
 - ✓ Anpassung BMG i.S.v. Hinzurechnungen/Kürzungen, z.B.
 - (-) Schachtel-/Longterm-Portfoliodividenden
 - (-) VG'e aus Schachtel- (nicht Portfoliobeteiligungen)/(+) Verluste aus Schachtelbeteiligungen
 - (-) Aktienbasierte Vergütungen
 - (-) Substanzausnahmen (u.a. maßgebend BW in Konzernbilanz; anteilige Kürzung der Steuern; Formel)
 - (-) Ausnahmen für Schifffahrt
 - etc.

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

- Berechnung der effektiven Steuerbelastung
 - ✓ 15% Mindeststeuersatz
 - ✓ Länderbezogene Berechnung
 - allerdings: MOPE's (pro Land und MOPE)
 - Allokierung bestimmter Steuern CFC-taxes mit Cap, KESt von Dividenden einer TG^{CE} ohne Cap)
 - Allokierung bestimmter Verluste (Anrechnung-/Freistellungsmethode; § 4k EStG)
 - ✓ Temporäre Differenzen (Anerkennung latenter Steuern zu 15%)
 - Anerkennung bestimmter latenter Steuern zu 15% (z.B. Verluste auch, wenn geringere Besteuerung; z.B. aber nicht ungewisse Steuerpositionen)
 - Auflösung, wenn nicht innerhalb 5 Jahren entspr. Steuern bezahlt; Ausnahmen z.B. für „Sonderabschreibungen“, FuE, versicherungstechnische Rückstellungen, „§ 6b-Rücklagen“ etc.
 - Im Verlustfall bezogen auf Land = besonderes GloBE-Verlust-DTA
 - ✓ Problem Integrität: Keine Sonderregelungen für „Orphans“ („§ 8a-Absatz-3-Problem“)
 - ✓ Anerkennung „nationaler“ Mindeststeuerregime als IIR-like (d.h. Anrechnung 1:1)

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

- Primärwaffe IIR
 - ✓ Top-up- und Top-down-Prinzip (Ausnahmen: POPE's, nationale Mindeststeuern)
 - ✓ Anteilige Hinzurechnung (aber keine Verlustverrechnung!) wie „herkömmliche“ HZB (d.h. KEINE Konzernbesteuerung) > u.a. daher POPE's als Ausnahme vom Top-down-Prinzip
 - ✓ Umsetzung DEU: Zwei Systeme „nationale HZB“ (Vorrang, 25%) und IIR (15%)?
- Backstop UTPR
 - ✓ Prinzip „umgekehrte“ IIR; aber ohne Deckelung auf anteilige Hinzurechnung wie bei IIR (d.h. ECHTE Konzernbesteuerung)
 - ✓ Keine UTPR, sofern ALLE (direkten/indirekten) Anteile der oMG an niedrigbesteuerten GE von MG gehalten werden, die eine IIR anwenden (andernfalls nur Anrechnung)
 - ✓ Verteilungsschlüssel: Entkopplung von Zahlungen und substanzbezogener Faktor (50% Anzahl AN + 50% BW materielle WG)
 - ✓ Erhebungsform Wahlrecht (nichtabzugsfähige BA oder KSt-Erhöhungsbetrag)

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

- Add-on's
 - ✓ SWOR (§ 20 Abs. 2 AStG) > geht in IIR auf
 - ✓ STTR > nicht Bestandteil der GloBE-Rules aber Vorrang (Exkurs: § 10 StAbwG)
- Exkurs: Personengesellschaften in der GloBE
 - ✓ Grundsatz: sind GE, aber staatenlos > nicht aber, soweit MU wieder GE ist und Einkünfte einer MU-BS zuzurechnen sind = Zurechnung zur MU-BS
 - ✓ wenn oMG PersGes, dann Kürzung des GloBE-Einkommens der oMG sowie aller Doppel-/mehrstöckigen PersGes-Strukturen, sofern u.a. wahrscheinlich ist, dass die Steuern der PersGes (GewSt) und des MU (ESt) über Mindestbesteuerung liegen
- Reflexe/Wechselwirkungen bei §§ 4h, 4j EStG etc. bzw. „Verpflichtung“ zur Streichung/Nicht-Einführung UTPR-ähnlicher Regelungen?

II. Überblick Säule 2 (GloBE-Rules)

- Besonderheiten in der Europäischen Union (z.B. Grundfreiheiten, Richtlinien)
 - ✓ STTR: brutto/netto, Zins-Lizenz-RL (insbesondere bei conduit)
 - ✓ IIR/UTPR: u.a. „Gesamtbetrachtung“ (Lexel versus OY AA)

last but not least (z.B. GA'in Kokott in C-545/19):

95. Der Bekämpfung von Steuerflucht misst mittlerweile auch der europäische Richtliniengeber einen besonders hohen Wert bei. Aus diesem Grund hat er die Richtlinie mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken erlassen. Darin sieht er nun auch Regelungen zur Bekämpfung weißer Einkünfte vor, namentlich Vorschriften über das Vorgehen gegen hybride Gestaltungen (Art. 9) und allgemeine Regelungen zur Verhinderung von Missbrauch (Art. 6).

*96. Schließlich zeigt auch die **zweite Säule** der Maßnahmen, die die OECD zur Bekämpfung von Steuervermeidung empfiehlt, dass die Bekämpfung der Steuerflucht zu den **zwingenden Gründen des Allgemeininteresses** zählt. In dem Vorwort („Cover Statement“) zu ihrem jüngsten Bericht über das Konsultationsverfahren zu ihren Empfehlungen zur Bekämpfung der Steuervermeidung hat die OECD unterstrichen, dass ein Mindestmaß an Besteuerung dazu beiträgt, Fairness und Gleichheit zwischen den Steuersystemen sicherzustellen, einen stabilen steuerlichen Rahmen für neue Geschäftsmodelle zu schaffen sowie die Finanzierung der Staaten zu gewährleisten, und damit deren besonderen Stellenwert für die Allgemeinheit hervorheben.*

97. Dem entspricht es, wenn das Ziel der Sicherstellung einer Mindestbesteuerung eines gebietsfremden OGAW als ein zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen wird, der hier auch – wie die Regelung des Art. 14 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes zeigt – einschlägig ist.

Diskussion

